



Gabra tal-ġurisprudenza

KONKLUŻJONIJIET TAL-AVUKAT ĠENERALI
KOKOTT
ippreżentati fit-30 ta' Novembru 2017¹

Kawża C-8/17

Biosafe - Indústria de Reciclagens SA
vs
Flexipiso - Pavimentos SA

(talba għal deċiżjoni preliminari mressqa mis-Supremo Tribunal de Justiça [qorti suprema, il-Portugall])

“Talba għal deċiżjoni preliminari – Taxxa fuq il-valur miżjud – Tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa – Restrizzjoni tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa – Tnissil tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa”

I. Introduzzjoni

1. F'dan il-każ, il-Qorti tal-Ġustizzja hija adita bi kwistjoni relatata mal-legiżlazzjoni dwar il-VAT fil-kuntest ta' tilwima li taqa' taht id-dritt ċivili, dwar l-ammont tal-prezz tax-xiri li għandu jithallas.

2. Meta gie konkluz il-kuntratt, iż-żewġ partijiet kontraenti assumew li kienet applika rata tal-VAT imnaqqsa. Wara l-iffissar sussegwenti tar-rata tat-taxxa statutorja korretta mill-awtorità tat-taxxa, il-kwistjoni hija jekk il-fornitur għadux jista' jitlob dan l-ammont *a posteriori* mingħand il-benefiċjarja tal-provvista u konvenuta. Il-konvenuta qiegħda tirrifjuta li tagħmel dan għaliex ma għadhiex tista' tinvoka d-dritt tagħha għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa, peress li t-terminu għall-invokazzjoni ta' din id-dritt skada.

3. F'din il-proċedura u fil-kawża Volkswagen AG² li hija pendenti quddiemha u li għandha tema simili, il-Qorti tal-Ġustizzja issa trid tispjega f'liema mument id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa jitnissel fit-totalità tiegħu (jiġifieri f'ammont oġġettivament korrett). Waħda mill-possibiltajiet hija li huwa jitnissel sa mill-mument tal-provvista tas-servizz u tal-pussess ta' fattura, anki jekk din tindika ammont tat-taxxa baxx wisq (f'dan il-każ, fl-2008). L-alternattiva hija li d-dritt għal tnaqqis iquim fit-totalità tiegħu biss meta tinhareġ il-fattura li tindika wkoll l-ammont tat-taxxa korrett (iktar għoli) (f'dan il-każ, fl-2012).

4. Din il-proċedura għandha titqies fil-kuntest tal-kawzi Barlis 06³ u Senatex⁴. F'dawn il-proċeduri, il-Qorti tal-Ġustizzja kienet iddeċidiet li fattura żbaljata ma għandha l-ebda effett fuq it-tnissil tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. Għalhekk, il-Qorti tal-Ġustizzja issa għandha l-opportunità li tkompli tiżviluppa din il-ġurisprudenza.

¹ Lingwa oriġinali: il-Ġermaniż.

² Kawża C-533/16 – Volkswagen AG.

³ Sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690).

⁴ Sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

II. Il-kuntest ġuridiku

A. *Id-dritt tal-Unjoni*

5. L-Artikolu 168 tad-Direttiva tal-Kunsill 2006/112/KE, tat-28 ta' Novembru 2006, dwar is-sistema komuni ta' taxxa fuq il-valur miżjud⁵ jipprovdi:

“Sakemm il-merkanzija u s-servizzi jintużaw għall-iskopijiet tat-transazzjonijiet taxxabbli ta' persuna taxxabbli, il-persuna taxxabbli għandha tkun intitolata, fl-Istat Membru li fih twettaq dawn it-transazzjonijiet, li tnaqqas mll-VAT li għandha thallas dan li ġej:

- a) il-VAT dovuta jew imħallsa f'dak l-Istat Membru rigward provvisti li sarulha ta' merkanzija jew servizzi, li twettqu jew li għad iridu jitwettqu minn persuna taxxabli oħra;

[...]”

6. Skont l-Artikolu 178 ta' din id-direttiva:

“Biex teżercita d-dritt ta' tnaqqis, persuna taxxabbli għandha tissodisfa l-kondizzjonijiet li ġejjin:

- a) għall-finijiet ta' tnaqqis skont l-Artikolu 168(a), fir-rigward tal-provvista ta' merkanzija jew servizzi, dan irid ikollu fattura magħmula skont it-Taqsimiet 3 sa 6 tal-Kapitolu 3 tat-Titolu XI;

[...]”

7. L-Artikolu 226 tad-Direttiva jiddisponi li:

“Mingħajr preġudizzju għad-disposizzjonijiet partikolari stabbiliti f'din id-Direttiva, dawn id-dettalji li ġejjin biss huma meħtieġa għall-finijiet ta' VAT fuq fatturi maħruġa skond l-Artikoli 220 u 221

[...]

10. l-ammont ta' VAT li għandu jithallas, għajr fejn ikun applikat arrangament speċjali li tahtu, b'konformità ma' din id-Direttiva, tali dettall hu eskluż;

[...]”

B. *Id-dritt Portugiż*

8. Fid-dritt Portugiż, l-Artikolu 7 tal-Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodiċi tat-taxxa fuq il-valur miżjud, iktar 'il quddiem iċ-“CIVA”) jistabbilixxi:

“1. Mingħajr preġudizzju għall-paragrafi segwenti, jitnisslu t-taxxa u l-impożizzjoni tagħha:

- a) fil-każ ta' kunsinni ta' oġġetti, f'dak il-mument li fih l-oġġetti jitqiegħdu għad-dispożizzjoni tal-akkwiredt”.

⁵ ĠU 2006, L 347, p. 1.

L-Artikolu 8 taç-CIVA jipprevedi:

“1. Mingħajr preġudizzju għall-artikolu preċedenti, it-taxxa għandha tiġi imposta jekk fil-każ tal-kunsinna ta’ oġġetti jew tal-provvista ta’ servizzi skont l-Artikolu 29 ikun preskritt il-ħruġ ta’ fattura jew ta’ dokumenti ekwivalenti:

a) jekk ikun ġie osservat it-terminu previst għall-ħruġ tal-fattura jew tad-dokument ekwivalenti, fil-mument tal-ħruġ tagħha jew tiegħu”.

9. L-Artikolu 36 taç-CIVA, barra minn hekk, jipprevedi:

“[...]

5. Il-fatturi jew id-dokumenti ekwivalenti għandu ikollhom data, għandhom ikunu nnumerati fsekwenza u għandu jkun fihom dan li ġej:

[...]

d) ir-rati tat-taxxa applikabbli u l-ammont tat-taxxa li għandu jithallas”.

10. L-Artikolu 98 taç-CIVA jiddefinixxi l-perijodu tat-terminu għall-eżerċizzju tad-dritt ta’ tnaqqis: “[...]”

2. Mingħajr preġudizzju għal dispożizzjonijiet speċjali, id-dritt għal tnaqqis jew għal rimbors tal-ħlas żejjed ta’ taxxa jista’ jiġi eżerċitat biss matul l-erba’ snin minn meta jitnissel id-dritt għal tnaqqis jew mill-ħlas tat-taxxa żejda.”

III. Il-kawża prinċipali

11. Bejn Frar tal-2008 u Mejju tal-2010, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali quddiem il-qorti nazzjonali, Biosafe – Indústria de Reciclagens, SA (iktar ‘il quddiem “Biosafe”), bieghet granulat tal-gomma b’valur totali ta’ EUR 664 538.77 lill-konvenuta Flexipiso – Pavimentos SA, u ffatturat VAT b’rata mnaqqs ta’ 5 %.

12. Minn spezzjoni tat-taxxa fl-2011 għas-snin ta’ taxxa 2008 sa 2010 hareġ li r-rikorrenti kellha fil-fatt tapplika rata tal-VAT ta’ 21 %. Konsegwentement, l-awtorità tat-taxxa ordnat irkupru *a posteriori* li jikkorrispondi għad-differenza li tammonta għal EUR 100 906.50, li r-rikorrenti hallset lill-Istat.

13. Fl-24 ta’ Ottubru 2012, ir-rikorrenti indirizzat nota ta’ debitu lill-konvenuta li tikkorrispondi għad-differenza bejn l-ammonti; madankollu l-konvenuta rrifjutat li tħallas.

14. Permezz tal-proċedura ta’ dritt ċivili, ir-rikorrenti tixtieq tircievi dan il-ħlas mingħand il-konvenuta. Il-konvenuta iktar tard tkun tista’ titlob ir-rimbors tal-ammont dovut mingħand l-awtorità tat-taxxa peress li, wara l-ħlas lir-rikorrenti, hija tkun intitolata għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa.

15. Il-konvenuta tirrispondi li l-punt 2 tal-Artikolu 98 taç-CIVA jipprovdi terminu ta’ erba’ snin għall-eżerċizzju tad-dritt tal-akkwired għat-tnaqqis tal-VAT li giet mghoddija. Hija ssostni li dan it-terminu kien diġà skada fil-mument tar-riċeviment tan-nota ta’ debitu – li skont il-qorti tar-rinvju tissodisfa r-rekwiżiti kollha biex titqies bħala fattura fis-sens tal-legiżlazzjoni dwar il-VAT.

16. Il-qorti tal-prim'istanza, kif ukoll it-Tribunal da Relação de Lisboa (qorti tal-appell ta' Lisbona, il-Portugall) kienu tal-fehma li l-mument li fih beda jiddekorri t-terminu, u għalhekk il-mument li fih tnissel id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa, kien dak tal-ħruġ tal-fatturi inizjali fl-2008 u mhux dak tal-ħruġ tad-dokumenti ta' rettifika f'Ottubru tal-2012. Għal din ir-raġuni, il-qorti ta' grad inferjuri ċaħdu r-rikors, u konsegwentement ir-rikorrenti pprezentat appell quddiem is-Supremo Tribunal de Justiça (qorti suprema, il-Portugall).

IV. Il-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja

17. Is-Supremo Tribunal de Justiça (qorti suprema, il-Portugall), adita bit-tilwima, għamlet id-domandi li ġejjin lill-Qorti tal-Ġustizzja:

1. Id-Direttiva 2006/112/KE, u b'mod partikolari l-Artikoli 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 u 219 tagħha, kif ukoll il-prinċipju ta' newtralità, jipprekludu leġiżlazzjoni li minnha jirriżulta li, f'sitwazzjoni li fiha l-bejjiegh, li huwa sugġett għall-VAT, kien sugġett għal spezzjoni tat-taxxa li minnha rriżulta li r-rata tal-VAT li effettivament kienet applikata kienet inqas minn dik li kellha tiġi applikata f'dak il-waqt, fejn din il-persuna ħallset lill-Istat it-taxxa supplimentari u tixtieq tikseb il-ħlas rispettiv mix-xerrej, ukoll sugġett għall-VAT, it-terminu sabiex dan tal-aħħar ikun jista' jipproċedi għat-tnaqqis ta' din it-taxxa supplimentari jibda jiddekorri minn meta jinħarġu l-fatturi inizjali u mhux mill-ħruġ jew mir-riċeviment tad-dokumenti ta' rettifika?
2. Fil-każ ta' risposta fin-negattiv għall-ewwel domanda preliminari, l-istess direttiva u, b'mod partikolari, l-istess artikoli u l-prinċipju ta' newtralità jipprekludu leġiżlazzjoni li minnha jirriżulta li, ladarba jiġu rċevuti dokumenti ta' rettifika tal-fatturi inizjali, maħruġa rispettivament għall-ispezzjoni tat-taxxa u tal-ħlas lill-Istat tat-taxxa supplimentari, u intiżi sabiex jinkiseb il-ħlas ta' din it-taxxa supplimentari, fil-każ fejn l-imsemmi terminu għall-eżerċizzju tad-dritt ta' tnaqqis diġà jkun iddekorra, ix-xerrej jista' leġittimament jirrifjuta l-ħlas, billi jsostni li l-impossibbiltà li jsir it-tnaqqis tat-taxxa supplimentari jiġġustifika r-rifjut tal-ħlas tagħha?

18. Ir-Repubblika tal-Portugall, Biosafe kif ukoll il-Kummissjoni Ewropea pprezentaw osservazzjonijiet bil-miktub rigward dawn id-domandi fil-kuntest tal-proċedura quddiem il-Qorti tal-Ġustizzja.

V. Analizi legali

A. Fuq l-ammissibbiltà tad-domandi preliminari

19. Ir-Repubblika tal-Portugall tqis li t-tieni domanda preliminari hija inammissibbli. Iż-żewġ domandi preliminari għandhom il-partikolarità li saru mill-qorti tar-rinviju fil-kuntest ta' proċedura ċivili, li fiha l-partijiet bażikament qeghdin jikkontestaw l-ammont tal-korrispettiv. L-ammont tal-korrispettiv huwa primarjament kwistjoni tal-interpretazzjoni (taħt id-dritt ċivili) tal-kuntratt bejn il-partijiet u ma jaqax taħt il-ġurisdizzjoni tal-Qorti tal-Ġustizzja. Anki l-kwistjoni dwar jekk zieda retroattiva tal-korrispettiv miftiehem tistax qabelxejn tittiehed inkunsiderazzjoni jekk iż-żewġ partijiet kontraenti jkun u hađu żball, unilateralment jew it-tnejn li huma, dwar l-evalwazzjoni korretta ta' tranżazzjoni fir-rigward tal-leġiżlazzjoni dwar il-VAT, taqa', fil-prinċipju, taħt id-dritt nazzjonali.

20. Skont ġurisprudenza stabbilita tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-domandi dwar l-interpretazzjoni tad-dritt tal-Unjoni magħmula mill-qorti nazzjonali fil-kuntest leġiżlattiv u fattwali ddefinit minnha u taħt ir-responsabbiltà tagħha, kuntest li ma huwiex il-kompitu tal-Qorti tal-Ġustizzja li tevalwa l-eżattezza tiegħu, jibbenefikaw minn preżunzjoni ta' rilevanza. Ir-rifjut li tiddeciedi fuq domanda preliminari magħmula minn qorti nazzjonali huwa possibbli biss meta jidher b'mod manifest li l-interpretazzjoni tad-dritt Komunitarju mitluba ma għandha l-ebda konnessjoni mar-realtà jew mas-sugġett tal-kawża prinċipali, meta l-problema tkun ta' natura ipotetika jew ukoll meta l-Qorti tal-Ġustizzja ma jkollhiex

I-elementi ta' fatt jew ta' ligi mehtieġa sabiex tirrispondi b'mod utli għad-domandi magħmula lilha⁶.

21. Għaż-żewġ domandi preliminari dan ma jistax jiġi preżunt. Fid-dritt Portugiż jidher li tingħata l-possibbiltà li l-korrispettiv jiġi miżjud *a posteriori* fil-konfront tal-benefiċjarju tal-provvista jekk l-awtorità tat-taxxa tkun imponiet fuq il-fornitur VAT oġġla. F'każ bħal dan, jista' jkun pjuttost importanti (taħt id-dritt ċivili) jekk il-benefiċjarju tal-provvista jistax jinnewtralizzza din il-VAT supplimentari permezz tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. Fil-fatt, jekk il-benefiċjarju tal-provvista ma jkunx intitolat għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa, ikun dan waħdu li jgħorr ir-riskju ta' eventwali żball skont il-leġiżlazzjoni dwar il-VAT jekk il-korrispettiv ikun jista' jizdied retroattivament. Min-naħa l-oħra, jekk ikun jeżisti d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa, ir-riskju jkun biss tal-fornitur jekk il-korrispettiv ma jkunx jista' jizdied retroattivament. Għaldaqstant, l-osservazzjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar l-eżistenza ta' dritt għall-benefiċjarju tal-provvista li jnaqqas it-taxxa tal-input imħallsa mill-benefiċjarju tal-provvista jistgħu għall-inqas ikunu utli għall-qorti tar-rinviju fil-kuntest tal-kawża ċivili. Prinċipji simili japplikaw għat-tieni domanda preliminari. Konsegwentement, iż-żewġ domandi preliminari jistgħu jitqiesu li għadhom ammissibbli.

B. Fuq l-ewwel domanda

1. Fuq il-mertu tad-domanda preliminari

22. Bl-ewwel domanda tagħha, il-qorti tar-rinviju tistaqsi b'mod espliċitu jekk "it-terminu sabiex [l-akkwirent] ikun jista' jipproċedi għat-tnaqqis ta' din it-taxxa supplimentari [jibdiex] jiddekorri minn meta jinħarġu l-fatturi inizjali u mhux mill-ħruġ jew mir-riċeviment [tal-fattura] ta' rettifika".

23. Kuntrarjament għal dak li wiehded jaf jifhem bl-osservazzjonijiet tal-Kummissjoni u tar-Repubblika tal-Portugall, il-qorti tar-rinviju ma tistaqsix jekk it-terminu ta' erba' snin previst fid-dritt nazzjonali huwiex adegwat. Pjuttost, għandu jiġi ċċarat jekk id-dritt għal tnaqqis tat-totalità tat-taxxa tal-input imħallsa jibdiex diġà mal-eżekuzzjoni tat-tranzazzjoni (li hawnhekk saret fl-2008), minkejja li l-partijiet ikunu skorrettament assumew piż tal-VAT iktar baxx u għaldaqstant il-VAT oġġla la hija riflessa fil-prezz u lanqas ma hija indikata fuq il-fattura.

24. Huma prevedibbli biss żewġ possibbiltajiet f'dan ir-rigward. L-ewwel waħda hija li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa jinholq fl-ammont oġġettivament korrett, indipendentement mill-perċezzjonijiet tal-partijiet u indipendentement mill-indikazzjoni fuq fattura korrispondenti. Fil-każ ineżami dan ikun seħħ fl-2008. Jew inkella t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa jiġi limitat fl-ammont tiegħu permezz tal-indikazzjoni konkreta tal-VAT fuq fattura korrispondenti. Hawnhekk dan ikun seħħ fl-2008 fir-rigward tar-rata tat-taxxa ta' 5 %, u mhux qabel l-2012 fir-rigward tad-differenza fir-rata tat-taxxa sar-rata ta' 21 %.

25. Nemmen li t-tieni approċċ huwa korrett. Fil-fatt, fil-fehma tiegħi, għandha ssir distinzjoni bejn, minn naħa, it-tnissil tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa *meqjus fil-prinċipju* (ara l-punti 26 *et seq*) u, min-naħa l-oħra, it-tnissil tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa *meqjus fl-ammont tiegħu* (ara l-punti 34 *et seq*). Eżami iktar mill-qrib jiżvela li dan huwa wkoll konformi mal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar ir-rettifika retroattiva ta' fatturi li jinkludu żbalji mil-lat formali (ara l-punti 53 *et seq*).

⁶ Sentenzi tas-17 ta' Settembru 2014, Cruz & Companhia (C-341/13, EU:C:2014:2230, punt 32), tat-30 ta' April 2014, Pflieger *et* (C-390/12, EU:C:2014:281, punt 26), tat-22 ta' Ġunju 2010, Melki u Abdeli (C-188/10 u C-189/10, EU:C:2010:363, punt 27), u tat-22 ta' Jannar 2002, Canal Satélite Digital (C-390/99, EU:C:2002:34, punt 19).

2. It-tnissil tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa meqjus fil-prinċipju

26. Minn qari iktar fid-dettall tal-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, jirriżulta li din tal-aħħar prinċipalment esprimiet ruħha dwar it-tnissil tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa *meqjus fil-prinċipju*.

27. Skont din il-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja, id-dritt għal tnaqqis jagħmel parti integrali mill-mekkanizmu tal-VAT u, bħala prinċipju, ma jistax jiġi limitat. Huwa jiġi eżerċitat immedjatament għat-taxxi kollha li kienu suġġetti għalihom it-tranzazzjonijiet input⁷.

28. Fil-fatt, is-sistema ta' tnaqqis hija intiza li teħles kompletament lill-imprenditur mill-piż tal-VAT dovuta jew imħallsa fil-kuntest tal-attivitajiet ekonomiċi tiegħu kollha. Is-sistema komuni tal-VAT tfittex, konsegwentement, li tiggarantixxi n-newtralità perfetta fir-rigward tal-piż fiskali tal-attivitajiet ekonomiċi kollha, ikunu liema jkunu l-għanijiet jew ir-riżultati tagħhom, bil-kundizzjoni li l-imsemmija attivitajiet ikunu huma stess suġġetti għall-VAT⁸.

29. Fir-rigward tal-kundizzjonijiet materjali meħtieġa għat-tnissil tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa, il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet⁹ li mill-Artikolu 168(a) tad-Direttiva dwar il-VAT jirriżulta li l-oġġetti jew is-servizzi invokati sabiex isir użu minn dan id-dritt għandhom jintużaw bħala tranżazzjoni tal-output mill-persuna taxxabbli għall-bżonnijiet tat-tranzazzjonijiet intaxxati tagħha u li, dawn l-oġġetti jew is-servizzi għandhom jiġu pprovduti minn persuna taxxabbli oħra fi tranżazzjoni tal-input.

30. Peress li l-Artikolu 168 tad-Direttiva dwar il-VAT ma jimponi ebda kundizzjoni oħra relatata mal-użu mill-persuna li tircievi l-oġġetti jew is-servizzi kkonċernati, għandu jiġi konkluż li, sakemm iż-żewġ kundizzjonijiet stipulati fil-punt preċedenti jkunu ssodisfatti, persuna taxxabbli għandha, fil-prinċipju, id-dritt għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa¹⁰.

31. Din il-ġurisprudenza tissuggerixxi li l-uniku fattur determinanti huwa l-eżekuzzjoni tal-provvista bejn żewġ persuni taxxabbli u li l-benefiċjarju tal-provvista juża s-servizz li jircievi għall-eżekuzzjoni ta' tranżazzjonijiet taxxabbli. Jidher li l-Qorti tal-Ġustizzja tittratta l-eżistenza ta' fattura korretta sempliċement bħala formalità. Madankollu, f'din il-ġurisprudenza, il-Qorti tal-Ġustizzja dejjem esprimiet ruħha fuq il-prinċipju nnifsu tat-tnissil tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa, peress li l-ammont tad-dejn fiskali u l-ammont tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input mill-bidu nett ma kinux ikkontestati.

32. Madankollu, il-kwistjoni li għandha tiġi deċiża hawnhekk ma tikkonċernax il-prinċipju tat-tnissil tad-dritt għal tnaqqis iżda *l-ammont* tiegħu, peress li inizjalment kienet giet applikata rata tat-taxxa żbaljata. Ma huwiex ikkontestat li l-benefiċjarju tal-provvista (f'dan il-każ Flexipiso - Pavimentos SA) jista' jinvoka l-prinċipju kif ukoll l-ammont tad-dritt għal tnaqqis ta' 5 %¹¹, li kien ġie miftiehem u mħallas.

7 Sentenzi tal-21 ta' Settembru 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punt 39), tat-22 ta' Ġunju 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punt 31), tat-22 ta' Diċembru 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punt 23), u tal-15 ta' Lulju 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punt 37).

8 Sentenzi tal-21 ta' Settembru 2017, SMS group (C-441/16, EU:C:2017:712, punt 40), tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 27), tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 39), tat-22 ta' Marzu 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punt 35), u tat-22 ta' Diċembru 2010, Dankowski (C-438/09, EU:C:2010:818, punt 24).

9 Digriet tat-12 ta' Jannar 2017, MVM (C-28/16, EU:C:2017:7, punt 28), u sentenzi tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 28), tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 40), u tat-22 ta' Ġunju 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punt 34); ara, f'dan is-sens, is-sentenza tat-22 ta' Ottubru 2015, PPUH Stehcomp (C-277/14, EU:C:2015:719, punt 28) u l-ġurisprudenza ċitata.

10 Sentenza tat-22 ta' Ġunju 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, punt 35).

11 Fid-dawl tal-Artikolu 73 tad-Direttiva dwar il-VAT, huwa iktar preċiż li wiehed jitkellem dwar 5/105 tal-korrispettiv miftiehem.

33. L-uniku aspett dubjuż huwa jekk il-benefiċjarju tal-provvista setax jinvoka wkoll it-tnaqqis tat-taxxa tal-input li jammonta għal 21 %¹² digà fl-2008, peress li din kienet effettivament ir-rata tat-taxxa korretta, minkejja li ż-żewġ partijiet la assumew dan u lanqas kienu jaf dan.

3. It-tnissil tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa meqjus fl-ammont tiegħu

34. Għaldaqstant, għandu jiġi stabbilit *il-mument tat-tnissil tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa meqjus fl-ammont tiegħu*. Għal dan il-għan, għandhom importanza deċiżiva mhux biss id-dispożizzjoni tal-Artikolu 168 iżda wkoll id-dispożizzjoni tal-Artikolu 178(a) flimkien mal-punt 10 tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT.

a) L-iskop tal-indikazzjoni tar-rata tal-VAT applikabbli

35. F'dan ir-rigward, għandu jittfakkar, l-ewwel nett, li skont l-ewwel paragrafu tal-Artikolu 179 tad-Direttiva dwar il-VAT, it-tnaqqis isir globalment billi l-persuna taxxabbli tnaqqas mill-ammont totali tat-taxxa dovuta għal perijodu partikolari ta' taxxa l-ammont totali ta' VAT "li fir-rigward tagħha, matul l-istess perijodu, id-dritt li tnaqqas irriżulta u hu eżerċitat skond l-Artikolu 178." Minn dan jirriżulta li d-dritt għal tnaqqis tal-VAT għandu, bħala prinċipju, ikun eżerċitat fir-rigward tal-perijodu li matulu, minn naħa, dan id-dritt tnissel u, min-naħa l-oħra, il-persuna taxxabbli tkun fil-pussess ta' fattura¹³.

36. Konsegwentement, għall-infurzar tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input, l-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT jassumi l-pussess ta' fattura partikolari. Din il-fattura għandha tkun inharġet skont l-Artikoli 219a sa 240 tad-Direttiva dwar il-VAT. Skont il-punt 10 tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT, din tirrikjedi l-indikazzjoni tal-"ammont ta' VAT li għandu jithallas".

37. Permezz tad-dispożizzjoni tal-Artikolu 178a tad-Direttiva dwar il-VAT, il-leġizlatur jabbina d-dritt sostantiv għal tnaqqis tal-VAT dovuta mill-benefiċjarju tal-provvista mal-pussess ta' fattura li fiha tkun indikata l-VAT li għandha tithallas minnu¹⁴.

38. Minn naħa, is-sens tal-kollegament tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa mal-pussess ta' fattura korrispondenti huwa, kif il-Qorti tal-Gustizzja digà rrilevat, li l-kontenut obligatorju fuq fattura għandu jippermetti lill-awtoritajiet tat-taxxa li jikkontrollaw il-ħlas tat-taxxa dovuta u, fejn ikun applikabbli, l-eżistenza tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa¹⁵. Dan huwa partikolarment kontenut dwar is-suġġett tal-provvista, id-data tal-provvista u l-persuna tal-fornitur.

39. Madankollu, għal dan il-għan ma hijiex meħtieġa l-indikazzjoni tal-ammont tal-VAT li għandu jithallas. Skont il-liġi, l-ammont tal-VAT li għandu jithallas jirriżulta mill-applikazzjoni tar-rata tat-taxxa u tal-korrispettiv miftiehem. Dan huwa kalkolu matematiku, ibbażat fuq punt ta' liġi (dak tar-rata tat-taxxa), li jista' jiġi kkontrollat fi kwalunkwe waqt mill-awtorità tat-taxxa, anki mingħajr l-indikazzjoni esplicita tal-"ammont ta' taxxa dovut" (jiġifieri, ir-riżultat).

40. Għaldaqstant, ir-rekwiżit legali fil-punt 10 tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT għandu jkollu sens u skop li jmur lil hinn minn dan. Fil-fehma tiegħi, dan is-sens u skop huwa li tinholoq konkordanza bejn it-taxxa dovuta mill-fornitur u t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa mill-benefiċjarju tal-provvista.

¹² Fid-dawl tal-Artikolu 73 tad-Direttiva dwar il-VAT, huwa iktar preċiż li wiehed jittellem dwar 21/121 tal-korrispettiv miftiehem.

¹³ Sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 35), ara, f'dan is-sens, is-sentenza tad-29 ta' April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 34).

¹⁴ Ara, f'dan is-sens, il-konkluzjonijiet tal-Avukat Ġenerali Campos Sánchez-Bordona fil-kawża Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punt 60).

¹⁵ Sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 27); ara wkoll il-konkluzjonijiet tiegħi fil-kawża Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:101, punti 30, 32 u 46).

41. Permezz tal-fattura, il-fornitur jgħarraf lill-benefiċjarju tal-provvista kemm, fil-fehma tiegħu, huwa dovut iħallas VAT lill-Istat u jgħaddiha fuq il-benefiċjarju tal-provvista bħala taxxa indiretta. B'tali fattura, il-benefiċjarju tal-provvista jkun jaf ukoll l-ammont tal-VAT li jkun għe impost fuqu jekk huwa jħallas il-fattura. Il-konsegwenza hija li, barra minn hekk, dan ikollu dritt għal tnaqqis ta' dan l-ammont (biss) – li normalment jikkorrispondi għall-VAT dovuta mill-fornitur.

b) It-teħid inkunsiderazzjoni tal-prinċipju ta' newtralità

42. Barra minn hekk, din id-dispożizzjoni sservi wkoll biex timplimenta l-prinċipju ta' newtralità stabbilit fil-leġislazzjoni dwar il-VAT. Il-prinċipju ta' newtralità jikkostitwixxi prinċipju fundamentali¹⁶ tal-VAT li jirriżulta min-natura tat-taxxa fuq il-konsum u jinkludi żewġ ideat bażiċi.

43. Minn naha, dan il-prinċipju jipprekludi li operaturi ekonomiċi li jwettqu l-istess tranżazzjonijiet jiġu ttrattati b'mod differenti fil-kuntest tal-impożizzjoni tal-VAT¹⁷. Min-naħa l-oħra, il-prinċipju ta' newtralità jfisser li, bħala kollettur tat-taxxa għan-nom tal-Istat, l-impriża bħala prinċipju għandha tinheles kompletament mill-piż tal-VAT¹⁸ sa fejn l-attività intraprenditorjali stess (fil-prinċipju) tkun sugġetta għall-VAT¹⁹.

44. Hawnhekk nixtieq nitfa' ħarsa lejn l-idea ta' eżenzjoni. Minn dan jirriżulta li – kif irrileva wkoll reċentement l-Avukat Ġenerali Campos Sánchez-Bordona²⁰ – it-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa jittiehed inkunsiderazzjoni biss jekk fuq il-benefiċjarju tal-provvista tkun fil-fatt għet imposta l-VAT. Izda din ma tkunx għet imposta fuqu diġà mal-eżekuzzjoni tal-provvista, izda biss meta jsir il-ħlas tal-korrispettiv u tal-VAT inkluża fih, abbażi ta' fattura li tindika dan l-ammont.

45. Dan joħroġ biċ-ċar ħafna mill-ġurisprudenza preċedenti tal-Qorti tal-Ġustizzja, fejn din kienet għadha tindika b'mod espliċitu²¹ li l-eżerċizzju immedjat tad-dritt għal tnaqqis jimplika li, bħala prinċipju, il-persuni taxxabbli ma jagħmlux ħlas u, għalhekk, ma jħallsux il-VAT, li huma obbligati jħallsu, qabel ma jircievu fattura jew dokument ieħor meqjus ekwivalenti, u li ma jistax jiġi kkunsidrat li tranżazzjoni partikolari kienet sugġetta għall-VAT qabel ma titħallas.

46. Fil-fatt, kemm il-benefiċjarju tal-provvista għe sugġett għall-VAT (jew ser jiġi sugġett għaliha) jirriżulta biss meta l-VAT korrispondenti tkun għet integrata fil-korrispettiv li l-benefiċjarju għandu jħallas. Izda jekk fil-korrispettiv tkunx għet ikkalkolata l-VAT joħroġ biss mir-relazzjoni legali li fuqha huwa bbażat u mis-saldu għall-eżekuzzjoni tal-korrispettiv, jiġifieri mill-fattura.

47. Mingħajr ftehim f'dan is-sens u mingħajr fattura (korrispondenti għal dan il-ftehim), il-benefiċjarju tal-provvista ma jistax u ma huwiex ser iħallas il-VAT lill-fornitur. Kif jirriveja korrettament l-Avukat Ġenerali Campos Sánchez-Bordona²², dan jispjega wkoll id-dispożizzjoni tal-Artikolu 178 tad-Direttiva dwar il-VAT, li tissugġetta l-eżerċizzju tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa għall-pussess ta' fattura korrispondenti.

16 Fis-sentenza tagħha tat-13 ta' Marzu 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 43) il-Qorti tal-Ġustizzja titkellem dwar prinċipju ta' interpretazzjoni.

17 Sentenzi tas-16 ta' Ottubru 2008, Canterbury Hockey Club u Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punt 30), tas-7 ta' Settembru 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punt 20), u tal-11 ta' Ġunju 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punt 22).

18 Sentenzi tat-13 ta' Marzu 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punt 25), u tal-1 ta' April 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punt 39).

19 Sentenzi tat-13 ta' Marzu 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punt 41), tal-15 ta' Diċembru 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punt 51), tal-21 ta' April 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punt 57) u l-konkluzjonijiet tiegħi fil-kawża Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, punt 25).

20 Konkluzjonijiet tal-Avukat Ġenerali Campos Sánchez-Bordona fil-kawża Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punt 64).

21 Sentenza tad-29 ta' April 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 35).

22 Konkluzjonijiet tal-Avukat Ġenerali Campos Sánchez-Bordona fil-kawża Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punti 58 *et seq.*)

48. Sakemm il-fornitur – bħalma huwa l-każ hawnhekk – ma jkunx inkluda r-rata standard tat-taxxa u lanqas ma jkun għaddiha fuq il-benefiċjarju tal-provvista permezz tal-korrispettiv (dan kien għadu ma sarx fl-2008), il-benefiċjarju tal-provvista ma jbatix il-piż tal-VAT f'dan l-ammont. It-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa qabel dan il-mument ma jeliminax l-impożizzjoni²³ iżda minflok semplicement jirrendiha iktar favorevoli. Il-benefiċjarju tal-provvista jkun jista' jinvoka tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa f'mument li fih il-fornitur bl-ebda mod ma seta' jgħaddi fuqu din il-VAT oghla għaliex ma jkunx jaf biha.

49. Għalhekk, u fuq dan il-punt il-Kummissjoni taqbel magħna, anki mill-prinċipju ta' newtralità jirriżulta li d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa iquom biss fil-portata tal-“ammont ta' VAT li għandu jithallas” kif speċifikat fuq il-fattura skont il-punt 10 tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT.

50. Is-sinjifikat speċjali tal-punt 10 tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT, meta mqabbel mal-formalitajiet l-oħra ta' fattura elenkati fl-Artikolu 226, joħroġ biċ-ċar ukoll permezz tal-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT. Il-karatteristika neċessarja għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa mill-benefiċjarju tal-provvista (jiġifieri, l-“ammont ta' taxxa dovut”) twassal għal dejn fiskali ġuridiku, digà minhabba l-indikazzjoni tiegħu fil-fattura. Min-naħa l-oħra – jekk b'mod żbaljat tkun giet applikata rata tat-taxxa għolja wisq – dan ikollu l-konsegwenza li l-ammont imsemmi jkun dovut minkejja li l-benefiċjarju tal-provvista ma jkunx jista' jnaqqas it-taxxa tal-input imħallsa, peress li tkun issemmiet taxxa oghla minn dik dovuta bil-liġi²⁴. Għaldaqstant, din l-indikazzjoni – li fornitur huwa obligat iwettaq skont l-Artikolu 220 tad-Direttiva dwar il-VAT – ma għandhiex biss effett formali iżda wkoll wiehed sostantiv. Dan l-effett jimmanifesta ruħu kemm fir-rigward tal-fornitur (Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT) kif ukoll, fil-fehma tiegħi, b'mod korrispondenti fir-rigward tal-benefiċjarju tal-provvista (Artikolu 168 flimkien mal-Artikolu 178 tad-Direttiva dwar il-VAT)²⁵.

51. Barra minn hekk, ir-rikorrenti fil-kawża prinċipali tenfasizza korrettament li teħid inkunsiderazzjoni tad-data tal-provvista tas-servizz (jew tad-data tal-ewwel fattura wara l-provvista tas-servizz) iwassal ukoll għal restrizzjoni tal-libertà kuntrattwali tal-partijiet. Dawn imbagħad ikunu obbligati jiddeterminaw (taħt id-dritt ċivili) il-prezz finali fit-terminu previst (fid-dritt fiskali) mill-Istat Membru għall-preskrizzjoni tat-talba għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. Inkella, tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa mill-benefiċjarju tal-provvista jkun eskluż. Dan ikun riżultat stramb għaliex, fil-prinċipju tagħha, il-legiżlazzjoni dwar il-VAT torbot ma' proċessi ekonomiċi, iżda ma hijiex intiża sabiex tibdilhom.

c) Konklużjoni

52. Konsegwentement, it-test, is-sens u l-iskop tal-Artikolu 178(a) flimkien mal-punt 10 tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT u t-teħid inkunsiderazzjoni tal-prinċipju ta' newtralità jipprekludu li d-dritt għal tnaqqis tal-ammont tat-taxxa tal-input imħallsa (oġġettivament korrett) jitnissel fil-mument tal-provvista tas-servizz. Għaldaqstant, b'konformità mal-opinjoni tal-Kummissjoni u ta' Biosafe, id-dritt ta' Flexipiso - Pavimentos SA għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa (fir-rigward tal-parti li teċċedi l-ammont ta' taxxa, ibbażat fuq rata ta' 5 %, iffatturat) tnissel, l-iktar kmieni, fl-2012, mar-riċeviment ta' fattura korrispondenti li ssemmi l-VAT dovuta.

²³ Ara, f'dan ir-rigward, l-istess opinjoni tal-Avukat Ġenerali Campos Sánchez-Bordona fil-kawża Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punt 64).

²⁴ Sentenza tal-15 ta' Marzu 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punt 23), u tat-13 ta' Diċembru 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punt 15).

²⁵ F'dan is-sens, ara wkoll il-konklużjonijiet tal-Avukat Ġenerali Campos Sánchez-Bordona fil-kawża Volkswagen (C-533/16, EU:C:2017:823, punt 67).

4. Il-ġurisprudenza dwar ir-rettifika retroattiva ta' fattura

53. Din il-konstatazzjoni ma hijiex imdgħajfa mill-ġurisprudenza reċenti tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar ir-rettifika retroattiva ta' fattura. Huwa minnu li f'dan ir-rigward il-Qorti tal-Ġustizzja ddeċidiet li r-rekwiżiti sostantivi tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa huma daww li jirregolaw il-bażi stess u l-portata ta' dan id-dritt, kif previsti fil-Kapitolu 1 tat-Titolu X tad-Direttiva dwar il-VAT, intitolat "Orġini u skop tad-dritt ta' tnaqqis". Min-naħa l-oħra, ir-rekwiżiti proċedurali tal-imsemmi dritt jirregolaw il-modalitajiet, il-kontroll tal-eżerċizzju tiegħu kif ukoll il-funzjonament tajjeb tas-sistema tal-VAT, bħall-obbligi dwar il-kontabbiltà, il-fatturazzjoni u d-dikjarazzjoni²⁶.

54. Il-prinċipju fundamentali ta' newtralità tal-VAT jeżiġi li t-tnaqqis tat-taxxa tal-input jingħata jekk ir-rekwiżiti sostantivi jkunu ssodisfatti, minkejja l-fatt li l-persuni taxxabbli jkunu naqsu milli jissodisfaw ċerti rekwiżiti proċedurali. Għalhekk, meta l-awtorità tat-taxxa jkollha l-informazzjoni neċessarja sabiex tistabbilixxi li r-rekwiżiti sostantivi huma ssodisfatti, din ma tistax, fir-rigward tad-dritt tal-persuna taxxabbli li tnaqqas din it-taxxa, timponi kundizzjonijiet supplimentari li jista' jkollhom l-effett li jġibu fix-xejn l-eżerċizzju ta' dan id-dritt²⁷.

55. Minn dan il-Qorti tal-Ġustizzja tikkonkludi li l-awtorità tat-taxxa ma tistax tirrifjuta d-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa għas-sempliċi raġuni li fattura ma tissodisfax ir-rekwiżiti mitluba mill-punti 6 u 7 tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT, jekk hija għandha l-informazzjoni kollha sabiex tivverifika li l-kundizzjonijiet sostantivi għal dan id-dritt huma ssodisfatti²⁸.

56. Wiehded għandu mnejn jiddeduċi minn dan li tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa saħansitra jista' jiġi invokat fl-intier tiegħu mingħajr fattura. Dan għaliex, fl-aħħar mill-aħħar, fattura hija biss rekwiżit formali. Jekk ikun għe stabbilit oġġettivament li huma ssodisfatti r-rekwiżiti sostantivi tal-Artikolu 168 tad-Direttiva dwar il-VAT, in-nuqqas ta' osservanza tar-rekwiżiti formali ma jkunx jista' jipprevjeni tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. Madankollu, it-test ċar tal-Artikolu 178(a) tad-Direttiva dwar il-VAT diġà jipprekludi din il-konkluzjoni. Barra minn hekk, anki l-Qorti tal-Ġustizzja teżiġi b'mod espliċitu r-rettifika ta' fattura fil-ġurisprudenza ċċitata²⁹. Għaldaqstant, la minn din il-ġurisprudenza u lanqas mid-Direttiva dwar il-VAT ma jista' jiġi dedott dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa mingħajr il-pussess ta' fattura.

57. L-unika kwistjoni li tqum hija dik li jiġi stabbilit jekk fattura (hawnhekk tas-sena 2008), li ma ssemmix il-VAT jew issemmi VAT baxxa wisq, tistax titqies bħala fattura żbaljata fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata. Taht ċerti ċirkustanzi, din imbagħad tkun tista' tiġi rrettifikata *retroattivament* minhabba żball sempliċement formali, li jista' jew saħansitra li għandu jippermetti ftuħ mill-ġdid retroattiv tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa.

58. F'dan ir-rigward, l-ewwel nett, għandu jiġi nnotat li d-deċiżjonijiet tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar ir-rettifika retroattiva ta' fattura fil-qofol tagħhom kienu jikkonċernaw sitwazzjonijiet għalkollox differenti minn dik inezami. Fl-imsemmija kawża, id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa kien mogħti fil-prinċipju tiegħu u anki dwar l-ammont tiegħu kien hemm qbil bejn il-fornitur u l-benefiċjarju tal-provvista. Konsegwentement, meta rċieva l-fattura, il-benefiċjarju tal-provvista kien

26 Sentenza tat-28 ta' Lulju 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614, punt 47); ara, f'dan is-sens, is-sentenza tal-11 ta' Diċembru 2014, *Idexx Laboratories Italia* (C-590/13, EU:C:2014:2429, punti 41 u 42 u l-ġurisprudenza ċċitata).

27 Sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, *Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 42), tad-9 ta' Lulju 2015, *Salomie u Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punti 58 u 59); ara wkoll, f'dan is-sens, minkejja li f'każ ta' inverżjoni tad-dejn fiskali, is-sentenza tal-21 ta' Ottubru 2010, *Nidera Handelscompagnie* (C-385/09, EU:C:2010:627, punt 42), u s-sentenza tal-1 ta' Marzu 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C-280/10, EU:C:2012:107, punt 43), ikkunsidrata wkoll mill-perspettiva tal-inverżjoni tad-dejn fiskali.

28 Sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, *Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690, punt 43).

29 Fis-sentenza tagħha tal-15 ta' Settembru 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 39) il-Qorti tal-Ġustizzja espressament titbiegħed mis-sentenza tagħha tad-29 ta' April 2004, *Terra Baubedarf-Handel* (C-152/02, EU:C:2004:268, punt 38) billi tispeċifika li hemmhekk ma kinitx mogħtija fattura, filwaqt li fis-sentenza *Senatex* kienet mogħtija fattura li kienet thallset bil-VAT inkluża.

jaf liema ammont ta' VAT kien ser jiġi impost fuqu u liema ammont seta' jnaqqas. Mhux iktar tard mill-hlas tal-fatturi bi żbalji formali huwa kien ġie sugġett għall-VAT. F'dawn is-sitwazzjonijiet kienu sempliċement neqsin ċerti dettalji fil-fattura, li madankollu la kienu jikkonċernaw l-ammont ta' dejn fiskali tal-fornitur u lanqas l-ammont ta' taxxa li kien sugġett għaliha l-benefiċjarju tal-provvista.

59. Ma jidhirlux li huwa korrett li minn din il-ġurisprudenza jiġi dedott li anki l-ammont tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa mogħti fil-prinċipju jista' jinbidel retroattivament. Kif il-Qorti tal-Ġustizzja nnifisha ssostni fil-kawża *Senatex*³⁰, il-partikolarità f'din il-kawża kienet li "Senatex kellha l-fatturi fil-mument tal-eżerċizzju tad-dritt tagħha għal tnaqqis tal-VAT u kienet hallset il-VAT tal-input".

60. Għalhekk, favur il-benefiċjarju tal-provvista – li qabel mal-VAT imsemmija fuq il-fattura, hallasha u għaldaqstant ġie sugġett għaliha – fil-ġurisprudenza tagħha l-Qorti tal-Ġustizzja ppermettiet rettifika (retroattiva) ta' żbalji formali fil-fattura għal raġunijiet ta' proporzjonalità (u biex jiġu evitati "penalitajiet"). Iżda l-assenza ta' indikazzjoni jew l-indikazzjoni baxxa wisq tal-ammont tal-VAT huma xi haġa differenti mill-ommissjoni ta' numru ta' identifikazzjoni tat-taxxa, data żbaljata jew deskrizzjoni żbaljata tas-servizz. Din l-informazzjoni hija deċiżiva biss għall-finijiet tal-verifika tat-tranzazzjonijiet mill-awtorità tat-taxxa.

61. Min-naħa l-oħra, kif ġie rrilevat iktar 'il fuq fil-punti 39 *et seq*, l-ammont ta' VAT imsemmi huwa determinanti għall-ammont tal-impożizzjoni fuq il-benefiċjarju tal-provvista u għaldaqstant għall-ammont li huwa għandu jiġi meħlus minnu permezz tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. Għalhekk, kuntrarjament għall-biċċa l-kbira tal-informazzjoni l-oħra fuq il-fattura, preskritti mill-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT, il-punt 10 tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT ma jikkostitwixxix rekwiżit sempliċement formali għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. Pjuttost, din l-informazzjoni hija essenzjali sabiex l-impożizzjoni ta' dejn fiskali (ara l-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT) titqiegħed f'konkordanza mat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa mill-benefiċjarju tal-provvista. Għalhekk, bdil *a posteriori* tal-"ammont ta' VAT li għandu jithallas" ma jistax jipproduċi effetti retroattivi fis-sens tal-ġurisprudenza ċċitata tal-Qorti tal-Ġustizzja.

62. Għalhekk, iż-żieda ta' VAT li sa issa ma nharġitx fattura għaliha (jiġifieri li ma ssemmietx) ma hijiex sempliċement rettifika ta' żball formali. Pjuttost, iż-żieda hija komparabbli mal-ħruġ inizjali ta' fattura. Għaliex anki hawnhekk, il-fornitur jinforma għall-ewwel darba kemm ser tiġi imposta VAT (supplimentari). Anki l-benefiċjarju tal-provvista jsir jaf għall-ewwel darba kemm ser tiġi imposta VAT (supplimentari) fuqu fil-kuntest tat-tranzazzjoni, li jkun sugġett għaliha (b'mod supplimentari) meta jhallas din il-fattura sussegwenti.

63. Din in-natura sostantiva toħroġ biċ-ċar ukoll mir-raġunament inerenti tad-dispożizzjonijiet tal-Artikolu 90 u tal-Artikolu 185 tad-Direttiva dwar il-VAT. Iż-żewġ dispożizzjonijiet jirregolaw it-trattament ta' tnaqqis sussegwenti tal-valur taxxabbli. Fuq in-naħa tal-persuna taxxabbli dan isehh permezz tal-Artikolu 90 tad-Direttiva dwar il-VAT u fuq in-naħa tal-persuna intitolata għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa permezz tal-Artikolu 185 tad-Direttiva dwar il-VAT³¹. Kif jirriżulta mill-Artikolu 184 tad-Direttiva dwar il-VAT, ir-regolarizzazzjoni tat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa ssehh *ex nunc*. L-istess konkluzjoni toħroġ ukoll mill-Artikolu 90 tad-Direttiva dwar il-VAT, peress li anki hemmhekk ma jidher l-ebda effett retroattiv fuq id-dejn fiskali eżistenti. Din l-assenza ta' effett retroattiv fil-każ ta' tnaqqis kunsenswali tal-korrispettiv għandha tapplika wkoll fil-każ ta' żieda kunsenswali *a posteriori* tal-korrispettiv jew saħansitra fil-każ ta' żieda unilaterali *a posteriori* tal-korrispettiv minhabba żieda fir-rata tat-taxxa (hawnhekk minn 5 % għal 21 %).

30 Sentenza tal-15 ta' Settembru 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691, punt 39).

31 Ara, dwar ir-relazzjoni bejn dawn id-dispożizzjonijiet, il-konkluzjonijiet tiegħi fil-kawża *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:440, punt 27) u l-konkluzjonijiet tal-Avukat Ġenerali Saugmandsgaard Øe fil-kawża *T - 2* (C-396/16, EU:C:2017:763, punti 56 *et seq*).

64. Konsegwentement, anki meta tittiehed inkunsiderazzjoni l-ġurisprudenza tal-Qorti tal-Ġustizzja dwar ir-rettifika *a posteriori* ta' fatturi bi żbalji formali, id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa jitnissel biss mal-pussess ta' fattura li tindika, għall-ewwel darba, l-ammont ta' VAT li għandu jithallas u t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa għandu jkun limitat għal dan l-ammont.

5. *Sunt*

65. L-*eżistenza* ta' fattura li ssemmi b'mod trasparenti l-piż tal-VAT ma hijiex biss kriterju *formali* iżda element *sostantiv* neċessarju għat-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. Dan joħroġ mis-sens u mill-iskop ta' fattura li *inter alia* huwa wkoll li tinholq konkordanza bejn id-dejn fiskali u t-tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. Peress li mil-lat sostantiv id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa huwa sugġett għall-kundizzjoni li persuna taxxabbli tiġi sugġetta għall-VAT (għaliex tkun diġà hallsitha flimkien mal-korrispettiv) jew ikollha tiġi sugġetta għall-VAT (għaliex tkun ftiehemmet dwar tali korrispettiv), l-indikazzjoni ta' din l-impożizzjoni fil-fattura hija obbligatorja.

66. Din l-interpretazzjoni hija l-unika li hija konformi mal-partikolaritajiet tal-punt 10 tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT flimkien mal-Artikolu 203 tad-Direttiva dwar il-VAT u l-Artikolu 90 u l-Artikoli 184 u 185 tad-Direttiva dwar il-VAT.

67. Konsegwentement, id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa f'ċertu ammont jista' jitnissel (u jiġi eżerċitat) biss jekk il-benefiċjarju jkun fil-pussess tal-fattura li tindika ammont ta' VAT korrispondenti. F'din il-proċedura, dan ma kienx il-każ qabel l-2012.

68. Għaldaqstant, ma huwiex meħtieġ li tiġi deċiża l-kwistjoni diskussa fid-dettall mir-Repubblika tal-Portugall, dwar it-tul ta' żmien li matulu jista' jiġi invokat tali dritt skont il-leġiżlazzjoni nazzjonali. Hawnhekk ma jidhirx li jeżistu indikazzjonijiet li t-terminu ta' erba' snin mill-pussess tal-fattura bl-ammont tal-VAT oġġla, kif previst fid-dritt nazzjonali, jista' jiġi kkontestat fid-dawl tad-dritt tal-Unjoni.

C. *Fuq it-tieni domanda*

69. Fid-dawl tar-risposta pożittiva mogħtija għall-ewwel domanda, ma hemmx lok li tingħata risposta għat-tieni domanda.

70. Barra minn hekk, il-kwistjoni tar-rifjut mill-akkwirent li jhallas il-korrispettiv hija kwistjoni tad-dritt ċivili, li r-risposta tagħha ma tirriżultax mid-Direttiva dwar il-VAT. Jekk akkwirent, li ma jistax jibqa' jeżerċita d-dritt tiegħu li jnaqqas it-taxxa tal-input imħallsa, ikollux xorta waħda jhallas *a posteriori* dan l-ammont jekk, meta ġie konkluz il-kuntratt, iż-żewġ partijiet assumew, b'mod kunsenswali, rata tat-taxxa wisq baxxa, hija kwistjoni li għandha tiġi deċiża mill-interpretazzjoni kuntrattwali, b'tehid inkunsiderazzjoni taċ-ċirkustanzi kollha tal-każ individwali. Mill-Artikolu 73 tad-Direttiva dwar il-VAT jista' jiġi dedott biss li l-VAT hija parti integrali mill-korrispettiv miftiehem inizjalment. Jekk u f'liema portata għandu jiġi adattat *a posteriori* dan il-korrispettiv miftiehem inizjalment hija primarjament kwistjoni ta' tqassim kuntrattwali tar-riskji bejn il-partijiet kontraenti.

VI. *Konkluzjoni*

71. Għaldaqstant, nipproponi li tingħata r-risposta li ġejja għat-talba għal deċiżjoni preliminari tas-Supremo Tribunal de Justiça (qorti suprema, il-Portugall):

Skont l-Artikolu 168(a) flimkien mal-Artikolu 178(a) u mal-punt 10 tal-Artikolu 226 tad-Direttiva dwar il-VAT, id-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa fl-ammont li jikkorrispondi għall-ammont tal-VAT li għandu jithallas kif imsemmi f'fattura jitnissel biss mar-riċeviment ta' tali fattura. Iż-żieda

(rettifika) *a posteriori* tal-ammont ta' VAT li għandu jithallas f'fattura mibdula ma twassalx għat-tnissil retroattiv tad-dritt għal tnaqqis tat-taxxa tal-input imħallsa. Konsegwentement, id-dispożizzjonijiet tad-Direttiva dwar il-VAT jipprekludu leġiżlazzjoni li ttiprovdi li, f'każ bħal dak inkwistjoni, it-terminu stabbilit għat-tnaqqis ta' din it-taxxa supplimentari jibda jiddekorri minn meta tinhareġ il-fattura inizjali.